

Utilização do *target costing* e da previsão de demanda como ferramentas de gestão estratégica de custos na indústria de concreto: Um estudo de caso

Jorge Eduardo Scarpin

Doutor em Controladoria e Contabilidade - FEA/USP
Prof.do Prog.de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Uni. Regional de Blumenau – PPGCC/FURB
Rua Antônio da Veiga, 140, Sala D 202, Victor Konder, 89012-900 – Blumenau/SC – Brasil
jorgescarpin@furb.br

Juliana Pinto

Mestranda em Ciências contábeis - Universidade Regional de Blumenau – PPGCC/FURB
Rua Antônio da Veiga, 140, Sala D 202, Victor Konder, 89012-900 – Blumenau/SC – Brasil
julianapinto@smo.com.br

Marines Lucia Boff

Mestre em Ciências contábeis - Universidade Regional de Blumenau – PPGCC/FURB
Rua Antônio da Veiga, 140, Sala D 202, Victor Konder, 89012-900 – Blumenau/SC – Brasil
marinesboff@hotmail.com

A acirrada competitividade que está sendo fortalecida pela globalização, aliada a existência de diferentes sistemas de custos disponíveis, tem levado as empresas a prestarem maior atenção na formulação do preço de venda de seus produtos. Diante disso, o objetivo do presente trabalho é cotejar o *target costing* com a previsão de demanda, apresentando os impactos que este sistema sofre quando há problema na previsão de demanda. A busca das respostas à situação-problema deu-se por meio de estudo exploratório que buscou evidenciar a utilização do *target costing* e da previsão de demanda para gerenciamento de custos. Quanto ao procedimento, deu-se através de um estudo de caso, com abordagem qualitativa. O estudo demonstrou a possibilidade de redução dos custos baseado no sistema de custeio *target costing*. Entretanto, para que o sistema funcione deve haver uma boa previsão de demanda, pois, se a previsão for equivocada, todo o sistema entrará em colapso. Portanto, foi possível verificar que estes dois sistemas de custeio, *target costing* e custeio real, podem andar juntos dentro de uma mesma empresa, e os resultados são otimizados pela junção dos mesmos, melhorando a competitividade da empresa.

Palavras-chave: Competitividade. *Target Costing*. Gestão Estratégica de Custos.

Use of target costing and the forecasting as tool of strategically cost management in the concrete industry: a case study

The incited competitiveness fortified by globalization, allied the existence of different cost systems has guided the companies to pay more attention on pricing. The objective of the present study is to relate target costing with forecasting, showing the impacts that a system of target costing suffers when it has problem in the forecast. The search of the answers to the problem was given by an exploratory study that has the purpose to evidence the use of target costing and of the forecasting for cost management. The procedure of this study is a case study, with qualitative boarding. It is verified that this article has demonstrated the possibility of cost reduction based on a target costing system. However, it must have a good forecast to the target costing works better, because, if the forecast is bad-done, all the system will enter on collapse. Therefore it was possible to verify that these two cost systems, target costing and real cost, can go together on the company and, the results will be optimized by the junction of them. E, with this, the company will have a bigger competitiveness in the market in which it is inserted.

Keywords: Competitiveness. Target Costing. Strategically cost management.

Introdução

A acirrada competitividade que está sendo fortalecida pela globalização, aliada a existência de diferentes sistemas de custos disponíveis tem levado as empresas a prestarem maior atenção na formulação do preço de venda de seus produtos. As dificuldades que vêm sendo enfrentadas para fixar o preço de venda de seus produtos residem no fato de que as mesmas precisam trabalhar com margens cada vez mais reduzidas de lucros e manter uma administração de custos competente para conseguir alcançar os resultados desejados.

Outra dificuldade advém do fato de que a maioria das empresas considera apenas os custos para a formação do preço de venda. A fixação errônea no preço do produto pode prejudicar de forma significativa a competitividade da empresa, seja pelo fato de inviabilizar a lucratividade de um produto, ou seja, elevando muito o seu preço e tornando a sua venda inviável diante dos preços praticados pelos concorrentes.

Portanto, com a evolução das organizações industriais a contabilidade de custos, bem como a sua gestão foram afetadas pelos sistemas de custos que eram desenvolvidos, visando acompanhar esta evolução e suprir as deficiências detectadas nos sistemas anteriores. O objetivo principal de todos os sistemas de custo desenvolvidos era o de quantificar o custo unitário de cada produto.

Desta forma, muitas empresas utilizam estes sistemas única e exclusivamente para calcular o seu preço de venda. Assim, torna-se relevante analisar os fatores que influenciam o preço dos produtos. O presente trabalho procura proporcionar uma contribuição ao estudo do *target costing* por meio de uma análise da relação entre ele e a previsão de demanda, a partir de um estudo de caso em uma indústria de blocos de concreto.

Portanto, são feitas análises do sistema de custo real de uma empresa, para posteriormente aplicar sobre este o *target costing* e evidenciar a relação com a previsão de demanda. Assim, a questão de pesquisa que norteia este trabalho pode ser descrita da seguinte maneira: Qual a relação entre o *target costing* e a previsão de demanda para uma indústria de blocos de concreto?

O objetivo, conseqüentemente, é cotejar o *target costing* com a previsão de demanda, apresentando os impactos que um sistema de *target costing* sofre quando há problema na previsão de demanda.

A busca das respostas à situação-problema deu-se por meio de estudo exploratório que buscou evidenciar a utilização do *target costing* e da previsão de demanda para gerenciamento de custos. Quanto ao procedimento, deu-se através de um estudo de caso em uma indústria de blocos de concreto. A abordagem da pesquisa é de natureza qualitativa e quantitativa, e os dados coletados foram analisados e interpretados para auxiliar no delineamento do método de formação de preços através de um sistema pré-estabelecido de custeio (Gil, 2002).

Além desta introdução e das referências bibliográficas, este trabalho está estruturado da seguinte forma: na segunda seção se apresenta um estudo sobre os aspectos teóricos do *target costing*, enfocando os seguintes aspectos: definições, objetivos, premissas, princípios, componentes e uma análise comparativa entre o *target costing* e a abordagem tradicional de custos. Na terceira seção se descreve a metodologia aplicada no estudo, seguida pela análise de dados. Na quinta seção constam as considerações finais referentes ao estudo.

2 Target Costing

O *target costing*, também conhecido como custeio-alvo, foi criado pelos japoneses nos anos 1960, baseado na idéia norte americana de engenharia de valor, ou seja, em um sistema de redução de custos e planejamento dos lucros. A engenharia de valor focava apenas o setor de produção da empresa. Já o *target costing* combinava a redução de custos com o esforço de todos os setores da empresa.

Porém este sistema de custeio só foi difundido no Japão na década de 1970, sendo popularizado no Ocidente a partir dos anos 1980, através da tradução das obras de autores japoneses por alemães e norte americanos. Cabe salientar que de acordo com Sakurai (1997), as atividades de *target costing* já eram aplicadas no Japão antes de 1973, mas foi após a crise do petróleo que o *target costing* se espalhou em sua forma atual.

O *target costing* é um processo de planejamento dos custos e dos lucros desenvolvido na fase de projeto de um novo produto ou no reprojeto de um produto que já se encontra no mercado. Este processo está baseado no preço de venda estabelecido pelo mercado competitivo e em um retorno aceitável de seu investimento durante o seu ciclo de vida.

Teixeira *et al.* (2001, p. 4) definem o *target costing* como:

Um processo de gerenciamento estratégico de custos e planejamento de lucros desenvolvido na fase de projeto de novos produtos (ou produtos reprojutados), que se baseia no preço de venda estabelecido pelo mercado visando à satisfação do cliente, envolvendo toda a estrutura organizacional da empresa, considerando todo o ciclo de vida do produto e envolvendo toda a cadeia de valor.

Sakurai (1997, p. 49) o conceitua como “um método abrangente de gerenciamento estratégico de custos que envolve a redução de custos durante todo o ciclo de sua ocorrência”. Já para Maher (2001, p. 617), é “uma abordagem sistemática para estabelecimento do custo desejado de um produto, com base em fatores ditados pelo mercado”.

Horngren, Sunden e Stratton (2004) concebem o *target costing* como uma ferramenta de gestão de custos para realizar reduções de custos, como um foco chave por toda a vida do produto. Um custo-alvo ou desejado é estabelecido antes de criar ou mesmo projetar o produto. Ressaltam que esta ferramenta é efetiva para reduzir custos sem reduzir o valor aos clientes.

As principais características do sistema de *target costing* para Cooper *et al.*, (1999) são:

- ✓ custo determinado pelo mercado;
- ✓ integração da empresa como um todo;
- ✓ Planejamento dos lucros e dos custos para longo prazo.

Isso significa que a premissa do *target costing* é: a partir de um preço dado pelo mercado e um objetivo de lucro focado pela empresa, a gestão da mesma deve assegurar que os custos devem permanecer em um patamar que atenda a estes indicadores. E mais, para se obter os resultados almejados a análise deve ocorrer na fase de projeto do produto. Desta forma Sakurai (1997, p. 51) afirma que:

os esforços de redução de custos nos estágios de planejamento e de desenho tornaram-se cruciais a sobrevivência das empresas nos tempos atuais de

mesmo. E, por fim, aplicado em empresas inseridas em mercados competitivos, os quais não são passíveis de falhas na composição do preço de venda dos produtos.

2.3 Componentes do *Target Costing*

A formação do preço de venda dos produtos atende a fatores internos e externos. Dentre estes fatores encontra-se a seleção do objetivo de preço, que é a etapa na qual a empresa decide o que deseja fazer com seu produto, seleciona o seu mercado alvo e inclui seu preço.

Através da fixação de preço é possível identificar qual é o objetivo da empresa. Caso ela busque a sobrevivência, o lucro não é muito importante, a empresa busca cobrir com o seu preço de venda apenas os custos variáveis e alguns dos custos fixos. Cabe ressaltar que isto só é viável para prazos curtos.

Outro objetivo da empresa pode ser a maximização de lucros, processo pelo qual estabelece um preço que irá maximizar seu lucro atual. Da mesma forma a maximização do faturamento pode ser uma meta da empresa, que da mesma forma que a meta anterior, estabelece um preço visando à maximização do faturamento.

A maximização do crescimento das vendas, também conhecida como chamada de preço de penetração no mercado, ocorre quando a empresa estabelece um preço mais baixo visando à maximização das vendas unitárias. Já a maximização da desnatação do mercado é a fixação de um preço alto para “desnatar o mercado”.

O objetivo de liderança de qualidade surge quando a empresa cobra preços acima da média de mercado, devido à qualidade elevada de seus produtos. E os consumidores pagam preços mais altos para ter uma qualidade superior.

Segundo Scarpin (2000), cada preço que a empresa cobra poderá resultar em um diferente nível de demanda, e enquanto o mercado sinaliza o seu preço máximo de venda, os custos informam o preço mínimo a ser praticado. Sendo assim a empresa precisa cobrar um preço que cubra os custos de produção e de um retorno sobre o investimento.

A empresa deve estar atenta sempre aos custos de seus concorrentes, para saber se está em vantagem ou desvantagem em relação aos mesmos. Já os preços podem ser utilizados como referências, assim como estar atento às ofertas dos concorrentes pode trazer vantagens na hora de estabelecer os preços de venda.

Diante disso, a empresa se encontra apta a selecionar um sistema para estabelecer o preço de venda. Os principais sistemas são os relacionados a seguir: a) *mark-up*; b) preço de retorno alvo; c) fixação de preços baseado no valor; d) preço de mercado, e; e) preço de licitação.

Após selecionar o preço de venda a empresa está pronta para determiná-lo, e para isto precisa levar em consideração alguns aspectos:

1. Preço psicológico: segundo Scarpin (2000), os aspectos psicológicos dos preços e não apenas os aspectos econômicos devem ser considerados pela empresa, na medida em que muitos consumidores utilizam o preço como um fator de qualidade ou status.
2. Preço promocional: as reduções de preços geralmente são feitas para aumentar as vendas ou para reduzir os estoques.
3. Políticas de preços da empresa: a empresa possui políticas de preço que devem ser seguidas.
4. Impacto do preço sobre terceiros: as reações de terceiros em relação ao preço de venda também são relevantes para a empresa.

A margem de lucro de um produto tem por objetivo contribuir para a margem de lucro total da empresa, visando a sua continuidade. Scarpin (2000) menciona que a continuidade de uma organização é função do lucro que é capaz de gerar, pois este se traduz na única fonte segura de recursos da empresa. Diante disso, o autor conclui que o lucro global do mix de produtos deve garantir a margem de lucro desejada da empresa. Para a definição da margem de lucro desejada têm-se três indicadores financeiros, que são: a) rentabilidade do ativo; b) rentabilidade do patrimônio líquido, e; c) valor econômico agregado (EVA).

Para o cálculo da margem de contribuição se faz necessário conhecer o custo máximo permitido, o qual representa o custo máximo que um produto poderá ter, de acordo com os objetivos de venda da empresa e respeitando pré-requisitos de qualidade.

O cálculo do custo máximo permitido deve ser comparado com algo que, neste caso, é o custo estimado por produto. Segundo o CRC – SP; IBRACON (1992, p. 177), o custo estimado “é estabelecido com base em custos de períodos anteriores, ajustados em função de expectativas de ocorrências futuras”.

Scarpin (2000) adverte que o custo estimado pode variar de empresa para empresa, pois cada uma possui o seu método de custeamento, e quanto maior o número de componentes considerados no cálculo do custo máximo permitido, menor será a margem de lucro desejada para o produto. Se, porém, houver a utilização do custeio direto ou variável, poderá ocorrer uma margem de contribuição bem maior, na medida em que neste método somente os custos e despesas variáveis são computados aos produtos, cabendo à margem de lucro cobrir todos os custos e despesas fixas da empresa.

O autor ressalta, ainda, que de acordo com pesquisas recentes o Custeio Baseado em Atividades (ABC) tem sido considerado na obtenção de um custo estimado mais eficiente. A decomposição dos custos indiretos é feita pelo sistema ABC e dos custos diretos é utilizada a Engenharia de Valor.

É importante destacar que o cálculo do custo estimado deve ser feito com o produto ainda em fase de projeto. Depois de calculados o custo estimado e o custo máximo, deve-se compará-los entre si. O produto só entra em produção se o custo estimado for menor ou igual ao custo máximo permitido.

De acordo com Scarpin (2000), ao fazer um comparativo entre o *target costing* e a abordagem tradicional de custos torna-se mais fácil compreender o sistema do primeiro.

Target costing	Abordagem tradicional de custos
O preço determina o custo.	O custo determina o preço.
Começa com um preço de mercado (ou preço alvo de venda) e uma margem de lucro planejada para depois estabelecer um custo permissível (ou custo alvo).	Estima um custo de produção, depois acrescenta uma margem de lucro desejada para então se obter um preço de venda.
Planejamento de custos é guiado pelo mercado competitivo.	As considerações do mercado não são utilizadas no planejamento de custos.
Reduções de custos são feitas antes que os custos cheguem ao seu limite aceitável.	Reduções de custos são feitas depois que os custos são incorridos além do limite aceitável.
O projeto (de produtos e processos) é a chave para redução de custos.	Perdas e ineficiências são o foco da redução de custos.
As reduções de custos são guiadas pelos desejos e anseios do consumidor.	As reduções de custos não são dirigidas aos clientes.
Custos são gerenciados por equipes multifuncionais.	Os custos são monitorados apenas pelos contadores.
Fornecedores são envolvidos no conceito e no projeto do produto.	Os fornecedores são envolvidos apenas na fase de produção (depois do projeto pronto).
Minimiza o custo de propriedade para o consumidor.	Minimiza apenas o preço pago pelo consumidor.
Envolve toda a cadeia de valor.	Pouco ou nenhum envolvimento da cadeia de valor no planejamento de custos.

Quadro 1 – Comparativo entre *target costing* e abordagem tradicional de custos
 Fonte: Scarpin 2000.

2. 4 Previsão de demanda

De acordo com Mentzer e Bienstock (1998), a previsão constitui uma projeção de futura demanda esperada, levando em conta um conjunto de condições. Isto é, prever a demanda denota estimar a resposta do consumidor e planejar medidas para atender as necessidades dos mesmos.

A previsão de demanda ou de vendas desempenha papel importante nas áreas de gestão das organizações, principalmente na área financeira, de recursos humanos e na área de vendas. Na área financeira devido ao planejamento da necessidade de recursos, já na de recursos humanos no planejamento de modificações do nível da força de trabalho. E, na área de vendas, no agendamento de promoções.

Essas previsões são igualmente importantes na operacionalização de diversos aspectos relativos ao gerenciamento da produção, na gestão de estoques e no desenvolvimento de planos de ação. Welsch (1996) destaca que uma previsão de vendas será transformada num plano de vendas quando a administração tiver acrescentado o seu julgamento, as suas estratégias, as aplicações de recursos e a sua dedicação no sentido de tomar medidas agressivas para alcançar os objetivos das vendas.

Para Mentzer e Bienstock (1998), planejar vendas é definir ações gerenciais específicas que devem ser tomadas no sentido de atingir ou até exceder a própria previsão de vendas. Makridakis, Wheelwright e Hyndman (1998) assinalam os cinco passos básicos para a elaboração de uma previsão:

- ✓ Passo 1: Definição do problema. Dentre esses passos a definição do problema pode ser o aspecto mais difícil de uma previsão, visto que enquadra o modo como será usada a previsão, quem requereu a mesma e como sua função se insere na organização.
- ✓ Passo 2: Coleta de dados e informações. Com relação à coleta de dados e informações cabe ressaltar que há sempre pelo menos dois tipos de informações disponíveis, isto é, os dados estatísticos e o julgamento das principais pessoas da organização.
- ✓ Passo 3: Análise preliminar (exploratória). A análise preliminar consiste na busca de respostas a questões tais como: O que os dados representam para a organização? Quais dados devem ser necessariamente usados? E, os dados apresentam algum tipo de tendência ou sazonalidade?
- ✓ Passo 4: Escolha do modelo de previsão. O 4º passo envolve a escolha de um modelo de previsão dentre os vários modelos existentes.
- ✓ Passo 5: Uso e avaliação do modelo de previsão. Após escolhido o modelo, bem como os seus parâmetros, este se encontra apto a ser utilizado. Porém, faz-se necessário executar avaliações constantes dos erros de previsão.

Isto remete ao fato de que erros nas previsões ou ausência de um modelo estruturado podem levar a empresa a tomar decisões estratégicas errôneas, sujeita a diversos problemas decorrentes.

Os problemas causados por falhas nas previsões estão relacionados, segundo Welsch (1996); Mentzer e Bienstock (1998); Makridakis, Wheelwright e Hyndman (1998), dentre outros a:

- ✓ Decisões Estratégicas: erros em previsões podem fazer com que a empresa tome decisões estratégicas equivocadas, o que pode levar a mesma a ter problemas de continuidade.

- ✓ Custos Operacionais: na maioria das vezes estão envolvidos os custos logísticos e os custos de produção.
- ✓ Custos de *Marketing*: podem acarretar em campanhas errôneas, gerando previsões incorretas de venda de um produto ou até mesmo reduções de preços de venda inadequados.
- ✓ Custos Financeiros: uma previsão errada pode acarretar em conseqüências diretas para a área financeira de qualquer empresa.

Satisfação do Consumidor: além de acarretar custos, os erros de previsão podem, ainda, trazer problemas em relação a satisfação dos consumidores.

3 Metodologia

Neste artigo a busca das respostas à situação-problema deu-se por meio de estudo exploratório. Gil (2002) destaca que a pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato. Deste modo, esse tipo de pesquisa é realizada quando o tema escolhido é pouco explorado, o que torna difícil a formulação de hipóteses precisas.

Andrade (2002) ressalta as finalidades primordiais das pesquisas exploratórias, como sendo: proporcionar maiores informações sobre o assunto que se vai investigar; facilitar a delimitação do tema de pesquisa; orientar a fixação dos objetivos e a formulação das hipóteses; ou descobrir um novo tipo de enfoque sobre o assunto.

A abordagem da pesquisa é de natureza qualitativa, ou seja, são feitas análises mais profundas em relação ao objeto estudado, destacando características não estudadas através do método quantitativo, que é mais superficial. De acordo com Cortes (2002, p.237), a abordagem qualitativa “possibilita descrever as qualidades de determinados fenômenos ou objetos de estudo”.

A pesquisa exploratória deu-se por meio de um estudo de caso. Mattar (2001, p. 22) afirma que o estudo de caso “pode envolver o exame de registros existentes, a observação da ocorrência do fato, entrevistas estruturadas, entrevistas não estruturadas, etc.”. O estudo de

caso foi elaborado em uma indústria de artefatos de cimento com o objetivo de identificar a relação entre o *target costing* e a previsão de demanda.

A coleta de dados deu-se por fontes primárias, que de acordo com Lakatos e Marconi (2001, p.159) são “dados históricos, bibliográficos e estatísticos; informações, pesquisas e material cartográfico; arquivos oficiais e particulares; registros em geral; documentação pessoal, etc.”

Os dados primários necessários para o estudo de caso foram obtidos por meio de entrevistas não estruturadas junto à gerência da empresa. Merriam (1998) afirma que a entrevista não estruturada parte de determinados questionamentos básicos que, em seguida, oferecem amplo campo de interrogações à medida que as investigações vão avançando.

A análise dos dados deu-se por meio documental. Para Lüdke e André (1986, p.38), “a análise documental pode se constituir numa técnica valiosa de abordagem de dados qualitativos, seja complementando as informações obtidas por outras técnicas, seja desvendando aspectos novos de um tema ou problema”.

Os dados coletados foram analisados e interpretados para auxiliar no delineamento do sistema de formação de preços através de um sistema pré-estabelecido de custeio.

4 Análise dos dados

O estudo de caso aborda o sistema de *target costing* e da previsão de demanda em uma indústria de artefatos de cimento, considerando apenas a produção de blocos de concreto.

A empresa analisada não é citada em função de sigilo solicitado por seus dirigentes, de forma a manter sua confidencialidade no mercado altamente competitivo em que ela se encontra inserida, não mantendo, portanto sua forma real.

A empresa iniciou suas atividades no mês de agosto de 2007, e ainda está conquistando o seu espaço dentro do mercado competitivo. Desta forma, a análise realizada está baseada nos dados dos meses de outubro a dezembro de 2007.

De acordo com o responsável financeiro da empresa, esta estabeleceu algumas metas de quantidade de produtos a serem vendidos até o encerramento ano. Por ser uma empresa com

pouco tempo de mercado, os investidores acharam adequado estabelecer a meta de vender 15.000 (quinze mil) unidades por mês contando do mês de agosto até o mês de dezembro. Esta previsão foi feita pelos proprietários da empresa, sem haver a utilização de uma metodologia estatística para isto.

A empresa aplicou em seus produtos o preço de venda do mercado no qual se encontra inserida. Com relação aos seus custos, a mesma utiliza-se do método de custeio por absorção. Sendo assim, a distribuição dos custos foi feita de acordo com a efetiva utilização dos mesmos no processo produtivo.

Após a análise dos custos fixos e variáveis que compõem o preço de venda dos blocos de concreto, a empresa estabeleceu R\$1,55 (um real e cinquenta e cinco centavos) para a venda unitária deste produto até o mês de dezembro. Isto se deu devido ao fato de a mesma ter analisado os preços de seus concorrentes e visando adentrar no mercado competitivo, estabeleceu um preço de venda que seja capaz de competir com as empresas que já estão a mais tempo inseridas neste ambiente.

Considerando que a meta da empresa é ter uma margem de lucro de 15% (quinze por cento) sobre os produtos vendidos, conclui-se que o custo máximo permitido para este tipo de produto fabricado pela empresa seja de R\$1,32 (um real e trinta e dois centavos). Este cálculo pode ser melhor visualizada na Tabela 1.

Tabela 1 - Custo meta idealizado pela empresa para um mês

Meta - 15.000 unidades	Unitário	Total
Preço de Venda	1,55	23.250,00
Lucro	0,23	3.487,50
Custo Máximo	1,32	19.762,50

Fonte: dados da pesquisa.

Analisando a tabela verifica-se que caso a empresa consiga alcançar sua meta de vender 15.000 (quinze mil) unidades de bloco de concreto em um mês, ao preço de venda de R\$ 1,55 (um real e cinquenta e cinco centavos), a mesma alcançará uma receita mensal de R\$ 23.250,00 (vinte e três mil duzentos e cinquenta reais).

Porém, a realidade da empresa neste período inicial não foi exatamente igual às metas estabelecidas, apesar, de chegar próximo no segundo mês. Cabe ressaltar mais uma vez que a empresa está atuando no mercado desde o mês de agosto de 2007, quando iniciou suas atividades.

Para analisar com maior transparência os dados destes três meses é importante visualizar a Tabela 2, na qual constam os preços de venda, as quantidades vendidas, a receita e os custos de cada mês.

Tabela 2 - Demonstração do Resultado do Exercício Simplificada

Real	Mês 1	Mês 2	Mês 3
Preço de Venda	1,55	1,55	1,55
Quantidade de Vendas	7.507	11.351	7.816
Receita	11.635,85	17.594,05	12.114,80
Custo Total	11.831,15	14.111,41	12.014,45
Custos variáveis	4.453,15	6.733,41	4.636,45
Matéria - prima	3.552,31	5.371,29	3.698,53
Outros Custos Variáveis	900,84	1.362,12	937,92
Custos Fixos	7.378,00	7.378,00	7.378,00
Aluguel/IPTU	1.508,00	1.508,00	1.508,00
Honorários Contábeis	200,00	200,00	200,00
Salários/Pró-Labore	4.250,00	4.250,00	4.250,00
Outros Custos Fixos	1.420,00	1.420,00	1.420,00
Lucro/Prejuízo do Período	(195,30)	3.482,64	100,35
Custo Unitário	1,58	1,24	1,54

Fonte: dados da pesquisa.

Como há variações nas quantidades vendidas e, conseqüentemente, nos custos variáveis nos três períodos examinados, os mesmos devem ser analisados primeiramente de forma isolada, para posteriormente fazer uma ponderação do total.

Observa-se primeiramente que o preço de venda de R\$1,55 (um real e cinquenta e cinco centavos) é o mesmo para os três períodos, assim como os custos fixos de R\$ 7.378,00 (sete mil, trezentos e setenta e oito centavos) não variaram durante estes três meses, devido à estrutura não ter sido modificada em nenhum momento.

No primeiro mês a empresa ficou bem abaixo da meta na quantidade de unidades vendidas, alcançando apenas a metade. Como os custos fixos independem da quantidade vendida, eles se mantiveram em um patamar elevado, e somados aos custos variáveis e relacionados com a receita obtida com a venda dos produtos, geraram um prejuízo para a empresa já no primeiro mês de funcionamento.

Outro fator que contribuiu para o resultado negativo no primeiro período foi o custo unitário por produto, o qual ficou R\$ 0,03 (três centavos) acima do preço de venda, e R\$ 0,26 (vinte e seis centavos) acima do custo máximo permitido para o produto. Para melhor visualizar e entender esta demonstração, segue o Gráfico 1 sobre a relação entre o custeio real e o *target costing*.

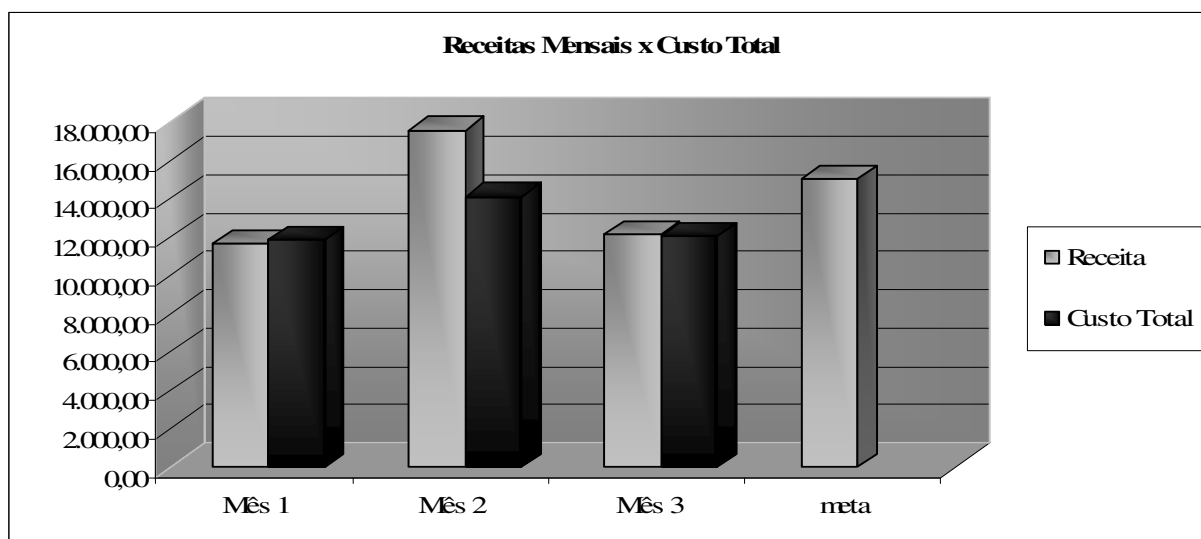


Gráfico 1 - Relação entre receitas mensais e custo total
Fonte: dados da pesquisa.

Seguindo a metodologia do *target costing*, o primeiro passo para que esta situação não volte a ocorrer é revisar as planilhas de custo, sendo então estabelecida uma meta de redução dos mesmos.

Apesar da empresa não ter realizado uma reavaliação de seus custos, a sua situação foi modificada no segundo mês devido ao aumento significativo da quantidade de unidades vendidas. O aumento de um pouco mais do que 3.800 (três mil e oitocentas) unidades de

blocos de concreto, fez com a empresa alcançasse uma receita capaz de cobrir o somatório de seus custos variáveis e fixos.

Com o aumento das vendas, houve proporcionalmente um aumento na produção, fazendo com que o custo unitário caísse para R\$ 1,24 (um real e vinte a quatro centavos), ficando abaixo do custo de venda unitário, bem como abaixo do custo máximo focado no *target costing* realizado pela empresa. O Gráfico 2 demonstra a relação entre os custos e o lucro da empresa nestes três primeiros meses de forma clara e objetiva.

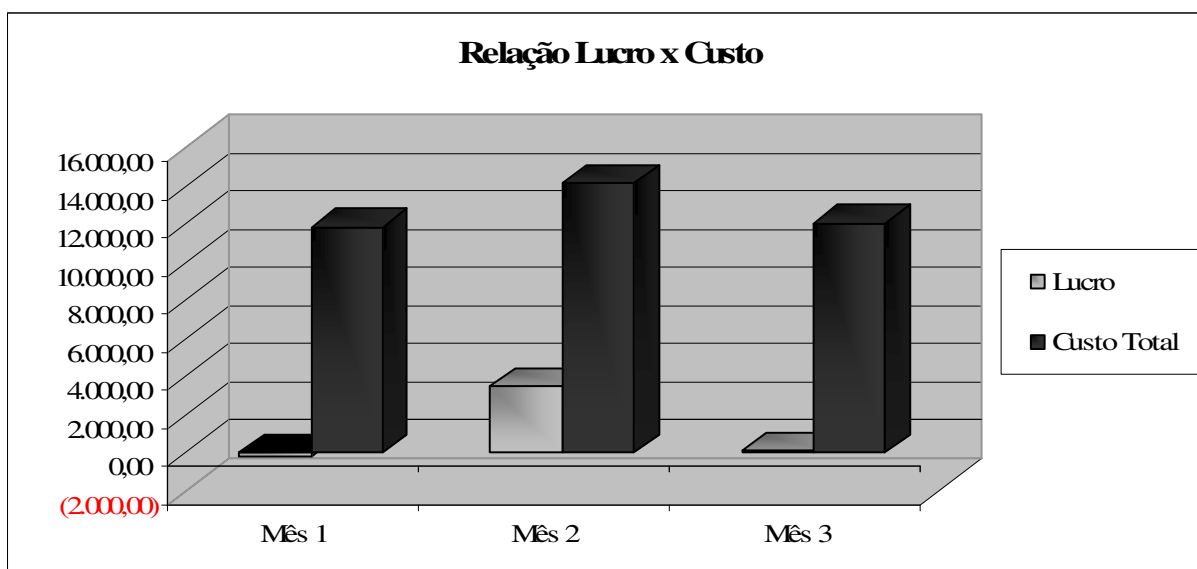


Gráfico 2 - Relação Lucro x Custo
Fonte: dados da pesquisa.

No terceiro mês de atividades da empresa, a mesma teve uma recaída na quantidade vendida, voltando para a casa das 7.000 (sete mil) unidades. Isto desencadeou uma diminuição da receita, sem ocorrer à diminuição dos custos fixos, apenas dos variáveis. Desta forma a empresa teve um aumento de seu custo unitário de produção, o qual ficou apenas R\$ 0,01 (um centavo) abaixo do preço de venda estabelecido. E, R\$ 0,22 (vinte e dois centavos) acima do custo máximo permitido.

Percebe-se que por ser uma empresa nova no mercado, a oscilação nas vendas é natural, até que consiga se firmar no mercado competitivo, embora, no segundo mês de atividades a

empresa conseguiu alcançar uma quantidade relevante de unidades de blocos de concreto vendidos.

Considerações finais

O sistema *target costing* tem a função de contribuir de forma estratégica para a formação de preços nas empresas, pois faz uma revisão de todos os processos pelos quais passa um produto durante o seu desenvolvimento, desde o seu projeto até o seu processo de produção. Por este motivo e por outros que foram apresentados durante o artigo, pode-se verificar que o *target costing* é um instrumento de formação do preço de venda superior aos sistemas tradicionais utilizados pelas empresas para a formação do mesmo.

Desta forma, este artigo procurou identificar oportunidade de redução dos custos baseado nos objetivos, princípios e premissas do sistema de custeio *target costing*. E destacou, ainda, que este sistema de custeio traz uma visão mais ampla e aprimorada não apenas do cálculo do preço de venda, mas também, no cálculo do lucro que a empresa deseja obter. Entretanto, para que o sistema funcione, deve haver uma boa previsão de demanda, pois, se a previsão for equivocada, todo o sistema entrará em colapso.

Outro fator importante destacado pelo presente estudo, é o fato de que a empresa adotou apenas um sistema de custeio em todo o seu processo, sendo que para surtir o efeito desejado a mesma poderia ter adotado o *target costing* na elaboração de seu projeto, bem como na fase de desenvolvimento da produção, e mais tarde, após ter implantado suas metas, utilizar-se então do sistema pelo custeio real.

Isso ajudaria a empresa alcançar com maior facilidade as suas metas e, ao mesmo tempo, estaria realizando os seus preços de venda de acordo com o seu custo real, determinado por seus custos fixos e variáveis. Estes últimos, por exemplo, variaram de um mês para o outro, alterando de forma significativa os resultados obtidos pela empresa.

Assim, foi possível verificar que estes dois sistemas de custeio, *target costing* e custeio real, podem andar juntos dentro de uma mesma empresa, e os resultados podem ser otimizados pela junção dos mesmos, oferecendo à empresa uma maior competitividade no mercado no qual se encontra inserida.

Referências

- ANDRADE, M.M. 2002. *Como prepara trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas*. São Paulo, Atlas, 5º ed., 165p.
- BEUREN, I.M. 1993. Evolução Histórica da Contabilidade de Custos. *Contabilidade Vista e Revista*, **5**(1)61-66.
- COOPER, R. e SLAGMULDER, R. 1999. Develop Profitable New Products with Target costing. *Sloan Management Review Journal*. US. VI. 40, ISS 4, summer, p. 23-33.
- CORTES, S.M.V. 1992. Como fazer análise qualitativa de dados. In: BÊRNI, Duilio de Ávila – Técnicas de pesquisa em economia. São Paulo, Saraiva, 1992, 408p.
- Conselho Regional de Contabilidade -SP; Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON. *Curso sobre Contabilidade de Custos*. 1 ed. São Paulo, Atlas, 1º ed.
- DICKEY, R.I. 1960. *Accountant's cost Handbook*. New York, Wiley. 808p.
- GIL, A.C. 2002. *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo, Atlas, 4º ed., 175p.
- HORNGREN, C.T.; SUNDEN, G.L. e STRATTON, W.O. 2004. *Contabilidade gerencial*. Prentice Hall. 12ª Edição São Paulo, 12º ed., 560p.
- KOLIVER, O. 1994. Nada novo sob o sol. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Ano XXIII, nº 86, p. 38-51.
- _____. 1998. As mudanças estruturais nas entidades e o comportamento dos custos. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. **27**(94)7-14.
- LAKATOS, E.M. e MARCONI, M.A. 2001. *Fundamentos de metodologia científica*. São Paulo, Atlas, 4ª ed., 288p.
- LÜDKE, M. e ANDRÉ, M.E.D.A. 1986. *Pesquisa em educação: abordagens qualitativas*. São Paulo, EPU, 99p.
- MAHER, M. 2001. *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. Tradução José Evaristo dos Santos. São Paulo, Atlas. 905p.
- MAKRIDAKIS, S.; WHEELWRIGHT, S.C. e HYNDMAN, R.J. 1998. *Forecasting – Methods and applications*. New York, John Wiley e Sons Inc. 642p.
- MARTINS, E. 1996. Contabilidade de custos. São Paulo, Atlas, 5ª ed., 388p.
- MATTAR, F.N. *Pesquisa de marketing*. São Paulo, Atlas, 337p.
- MENTZER, J.T. e BIENSTOCK, C.C. 1998. *Sales Forecasting Management*. London, Sage Publications Inc.

Utilização do *target costing* e da previsão de demanda como ferramentas de gestão estratégica de custos na indústria de concreto: um estudo de caso.
Jorge Eduardo Scarpin, Juliana Pinto, Marines Lucia Boff

- MERRIAN, S.B. 1998. *Qualitative research and case study applications in education*. San Francisco, Jossey-Bass, 2ª ed., 275p.
- MONDEN, Y. 1999. *Sistemas de Redução de Custos: Custo-alvo e Custeio Kaizen*. Porto Alegre, Bookman, 270p.
- SAKURAI, M. 1997. *Gerenciamento integrado de custos*. Tradução Adalberto Ferreira das Neves. Revisão técnica Eliseu Martins. São Paulo, Atlas, 279p.
- SCARPIN, J.E. 2000. *Target costing e sua utilização como mecanismo de formação de preço para novos produtos*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Controladoria - Universidade Norte do Paraná, Londrina, 2000, 173p.
- SHANK, J.K. e GOVINDARAJAN, V. 1995. *Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva*. Tradução Luiz O. C. Lemos. Rio de Janeiro, 1995. 341p.
- TEIXEIRA, F.S. e HANSEN, J.E. 2001. O processo do *Target costing* no auxílio à Sobrevivência Empresarial: Estudo de Caso Madaso Ltda. *Anais do I Seminário USP de Contabilidade*. São Paulo, FEA/USP. 13p.
- WELSCH, G.A. 1996. *Orçamento Empresarial*. São Paulo, Atlas, 4ª ed., 156p.

Submissão: 18/02/2008
Aceite: 22/04/2008